بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٥٠٥
بتاريخ:	١٩/ ٤/ ٢٠٢٢

ملف رقم: ٨٩١/٢/٣٧

السيد الدكتور/ وزير المالية

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٥٩٥/ و) المؤرخ ٢٠٢٢/٢/٨، بشأن إبداء الرأي بخصوص الطلب المقدم من الشركة العالمية للأثاث الراقي؛ لبحث مدى أحقيتها في خصم الضريبة على القيمة المضافة السابق لها سدادها على المدخلات والمنتجات المحترقة بمخزن الشركة.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن الشركة المشار إليها مُسجلة بمأمورية مصر القديمة (قيمة مضافة) برقم (٢٠٠/١٤٢/٦١٥) عن نشاط تصنيع الموبيليا والأخشاب ودهاناتها، وأنه في غضون عام ٢٠١٨ شب حريق بمخازن الشركة هلكت على أثره البضائع التي كانت مشونة بداخلها من مُدخلات وخامات أولية ومنتجات نهائية، وقد تقدمت الشركة إلى مصلحة الضرائب ببعض المستندات الخاصة بهذا الحريق وقيمة التعويض التي حصلت عليه من شركة التأمين، بما مفاده أن تكلفة البضائع المحترقة بالمخازن أدرجت بالحسابات دون إضافة الضريبة على القيمة المضافة السابق سدادها على تلك البضائع، وذلك من واقع أصول فواتير الشراء الخاصة بتلك البضائع. وبناء على ذلك تم صرف قيمة التعويضات إلى الشركة عن حادث الحريق من شركة المهندس للتأمين بعد مراجعتها لهذه المستندات عن قيمة تكلفة البضائع المحترقة بدون الضريبة على القيمة المضافة، وأنه سبق للمصلحة دراسة حالات مماثلة في ضوء تعليمات المصلحة رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤ التي أجازت خصم ضريبة المبيعات السابق سدادها على مدخلات منتجات احترقت أو تم إعدامها لعدم صلاحيتها بالضوابط والشروط الواردة بتلك التعليمات، وكذا التعليمات رقم (٢١) لسنة ٢٠١٤ التي أضافت السلع التي تم سرقتها إلى التعليمات رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤ وبالشروط والضوابط الواردة بالتعليمات الأخيرة، اللتين صدرتا في ظل العمل بقانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (الملغى)، إلا أن مجلس المشكلات الفنية والإدارية بالمصلحة انتهى بتاريخ ٢٠١٦/٩/٧ إلى عدم أحقية الشركات



٢١٦٦٦٣

الفقرة الأولى من هذه المادة على:... ولا يسرى الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يأتي: ١- ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون. ٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة. ٣- السلع والخدمات المعفاة"، وأن المادة (٢٠٩) منه تنص على أنه: "مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة".

وأن المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ تنص على أنه: "في تطبيق أحكام المادة (٥) من القانون، تستحق الضريبة وفقًا للحالات الآتية: ١- بالنسبة لبيع السلع في السوق المحلي: بتحقق واقعة بيع السلعة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها... ٣- بالنسبة للسلع المستوردة: بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك أيا كان الغرض من استيرادها سواء كانت واردة للاتجار أو للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وتحصل وفقا للإجراءات المقررة في شأنها. كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها... ٥- قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص..."، وأن المادة (٢٨) منها تنص على أنه: "... ولا تسري أحكام الخصم على ما يأتي: ١- ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. ٢- الضريبة السابق سدادها على المدخلات المدرجة ضمن التكلفة، إلا إذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقدم ما يفيد ذلك للمصلحة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الشراء أو الاستيراد. ٣- الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع والخدمات المعفاة".

واستظهرت الجمعية العمومية- وطبقًا لما استقر عليه إفتاؤها- أن الدستور أوجب قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، وجعل أداء الضرائب والتكاليف العامة واجبًا وفقًا للقانون، وأوجب ألا يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦- والذى حلّ محل قانون الضريبة العامة على المبيعات- فرض ضريبة غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها، خلافًا لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعرًا عامًا موحدًا للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة، وذلك عن العام المالى ٢٠١٧/٢٠١٦، وأصبح (١٤%) بدءًا من العام المالى ٢٠١٨/٢٠١٧، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة



تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقًا لشروط الدفع المختلفة... الاستهلاك الشخصي: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط. الاستخدام الخاص: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط ولا يعد انتقال السلعة من مرحلة إنتاج لأخرى داخل المنشأة وخارجها استخدامًا خاصًا"، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص..."، وأن المادة (٣) منه تنص على أن: "يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و(١٤%) اعتبارًا من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨... واستثناءً مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب. ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقًا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية"، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقًا لأحكام هذا القانون وأيًا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيًا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون. وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أيًا كانت الوسيلة التي تؤدي بها. ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقًا للقواعد المقررة بقانون الجمارك. ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية. ولا تكون الضريبة على السلع المستوردة مستحقة التحصيل عند الإفراج من الجمارك إذا ثبت أنه تم تحصيل هذه الضريبة بمعرفة المسجل غير المقيم"، وأن المادة (٢٢) منه تنص على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبيعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقًا للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ويسري حكم



على مدخلاته وفقا للضوابط والشروط التي حددها هذا القانون ولائحته التنفيذية، ومن ثم فإن المدخلات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لا تعدو وفقا لمفهوم قانون الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية المشار إليهما أن تكون سلعًا أو خدمات قائمة بذاتها، يُستحق عليها ضريبة على القيمة المضافة حال شرائها أو أدائها، وأنه متى جرى تحويلها أو استخدامها كمواد أولية لإنتاج سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، أضحت هذه المواد الأولية غير مقصودة بذاتها ، وصارت مدخلات في السلع والخدمات النهائية، وبناء على ذلك فإنه يحق للمسجل في هذه الحالة أن يستنزل قيمة الضريبة السابق سدادها على المدخلات المشار إليها من قيمة الضريبة المستحقة على السلع أو الخدمات النهائية عند بيعها لتجنب الازدواج الضريبي، بما يستفاد منه أن المدخلات المشار إليها بذاتها خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وأن مناط خصم الضريبة المستحقة عليها يدور وجودًا وعدمًا مع تحولها إلى سلع وخدمات أخرى وبيعها وأداء الضريبة عنها في صورتها النهائية شريطة أن تكون المنتجات النهائية غير معفاة من هذه الضريبة.

وهديًا بما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن الشركة المعروضة حالتها تعمل في مجال تصنيع الموبيليا والأخشاب ودهاناتها، وأنه بتاريخ ٢٠١٨/٤/٢٥ شب حريق بمخزنها الكائن في (١٣١) شارع البساتين دائرة قسم شرطة الخليفة، وكان الثابت من محضر الشرطة رقم (١٣٩٢) لسنة ٢٠١٨ المحرر عن هذه الواقعة أن محتويات هذا المخزن هلكت بالكامل، وأنه على أثر ذلك تقدمت الشركة المعروضة حالتها إلى مصلحة الضرائب المصرية بالطلب المستطلع الرأي بشأنه لخصم ضريبة القيمة المضافة السابق سدادها على البضائع المحترقة تأسيسًا على أن الضريبة على القيمة المضافة هي بطبيعتها ضريبة غير مباشرة لا يجوز أن يتحمل عبأها المكلف، ولما كان مناط أحقية المسجل في خصم الضريبة على المدخلات– على النحو السالف بيانه– لا يتأتى إلا عند تحول المواد الأولية وصيرورتها مدخلات في سلع نهائية خاضعة للضريبة المشار إليها، حيث خوّل المشرع للمسجل عند بيع هذه السلع أن يخصم ويستنزل قيمة الضريبة السابق تحميلها على المدخلات المشار إليها من قيمة الضريبة المستحقة على السلع المبيعة منعًا للازدواج الضريبي، وإذ لم يتحقق ذلك في الحالة المعروضة، فمن ثم يكون الطلب المستطلع الرأي بشأنه غير قائم على سند قانوني جديرا بالرفض، ولا يحاج في هذا الشأن بما قد يثار من عدم مشروعية تحميل الشركة المعروضة حالتها بوصفها مكلفًا بعبء الضريبة على القيمة المضافة بحسبانها ضريبة غير مباشرة يتعين أن يتحمل عبأها المستهلك النهائي، إذ إن المشرع جعل المكلف وفقا لحكم المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها هو المتحمل بعبء الضريبة على المدخلات عند شراء أو استيراد المدخلات المباشرة أو غير المباشرة المتعلقة



المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعبئها مشترى السلعة، أو متلقى الخدمة، سواء أكان شخصًا طبيعيًا، أم اعتباريًا، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المتحملين قانونًا بعبئها فى جميع مراحل تداولها، وأيًا كانت وسيلة بيعها، أو أدائها، أو تداولها، بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بمصلحة الضرائب المصرية خلال المواعيد المقررة قانونًا.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة آنف الذكر، فرض ضريبة عينية غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، والتي يتحملها في النهاية مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة، ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة الملزمة، وفي شأن تحديد النطاق الموضوعي للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وبيان مفردات وعائها، فإن المشرع عرّف السلعة بأنها كل شئ مادي، وعرف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، وإذا كان مقصود المشرع من ذلك هو توسيع قاعدة الوعاء الضريبي المخاطَب بتلك الفريضة المالية، وتقرير شمول خضوع توريد كافة السلع والخدمات إليها، فإنه بالنظر إلى ما فرضه المشرع من لزوم تحصيل هذه الضريبة حال بيع السلعة أو أداء الخدمة، في كافة مراحل التداول، وبناء على ذلك فإن الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، دون إخلال بما ورد بشأنه نص إعفائي خاص، فدل بذلك- دلالة قاطعة- على أن الإعفاء من تلك الضريبة منوط على نص خاص يقرره، وهو ما صرح به وأعاد تأكيده بالمادة (٢٩) من هذا القانون التى نصت على عدم سريان الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى ما لم يتقرر الإعفاء منها بنص صريح، ويضاف إلى ذلك أن البيّن من استعراض حكم المادة (٢٢) من ذات القانون، أنه يحق للمسجل عند حساب الضريبة على القيمة المضافة أن يخصم من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق أداؤه، أو حسابه، من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته وفقا للضوابط التى حددها القانون.

ولاحظت الجمعية العمومية مما تقدم أن الضريبة على المدخلات وفقا لحكم المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها هى الضريبة التي سبق أن تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وبموجب نص المادة (٢٢) من هذا القانون فإنه يحق للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات النهائية ما سبق تحميله من هذه الضريبة



في خصم الضريبة على المبيعات السابق سدادها على مدخلات المنتجات المحترقة أو التي تم إعدامها لعدم صلاحيتها أو فقدت أو سرقت، وذلك باعتبار أن مناط خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات مرهون باستخدامها في بيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة طبقًا لأحكام المادة (٢٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه. وصدور تعليمات المصلحة رقم (٥) لسنة ٢٠١٧ بإلغاء تعليمات المصلحة رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤، والتعليمات رقم (٢١) لسنة ٢٠١٤، وإذ تقدمت الشركة المشار إليها بطلب لإعادة دراسة مدى أحقيتها في خصم الضريبة على القيمة المضافة السابق سدادها على مدخلات السلع التي احترقت، وأثير الخلاف في الرأي بشأن ما تقدم، لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٣٠ من مارس عام ٢٠٢٢م الموافق ٢٧ من شعبان عام ١٤٤٣هـ، فتبين لها أن المادة (٣٨) من الدستور المصري تنص على أنه: "... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون...". وأن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها:... المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصًا كان أو عامًا المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا أو تاجرًا أو مؤديًا لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... المستورد: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أيًا كان الغرض من الاستيراد... <u>الضريبة على المدخلات: الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة،</u> المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... السلعة: كل شيء مادي أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محليًا أو مستوردًا، ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفة الجمركية المعمول بها. الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محليًا أو مستوردًا. السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة لهذا القانون. البيع: انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردًا إلى المشتري، ويعد بيعًا في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق: إصدار الفاتورة.

